



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720580/2022-71
ACÓRDÃO	1101-001.400 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MONDELEZ BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2020

MOMENTO DA DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo, portanto, vedada a possibilidade de dedução relativa a períodos anteriores.

TAXA DE JUROS UTILIZADA NA APURAÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Uma vez que a lei não estabelece que a variação pro rata die é feita a partir da taxa anual, a lei não estabelece que a taxa a ser rateada é a anual, descabe impugnar cálculo feito pelo contribuinte, que para o rateio ao dia observou as taxas mensais divulgadas pelo site da Secretaria da Receita.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007. APLICABILIDADE.

A partir da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007, é cabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual. As penalidades possuem suportes fáticos

e legais distintos, incidindo em momentos diferentes da apuração tributária.

SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

O enunciado da Súmula CARF nº 105 alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória nº 351/2007, não se aplicando aos casos posteriores à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. NÃO APLICAÇÃO.

Não se aplica o princípio da consunção entre a multa isolada e a multa de ofício, por se tratarem de penalidades autônomas, com hipóteses de incidência distintas e independentes.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

No regime de apuração do Lucro Real Anual, a dedução dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) deve ocorrer na apuração definitiva dos tributos, ao final do período de apuração, conforme o regime de competência, e não no momento da distribuição dos JCP aos sócios. A inclusão dos valores de JCP nas estimativas mensais, nos meses de sua distribuição, é indevida e resulta no cancelamento da multa isolada aplicada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para utilizar a TJLP no cálculo do JCP, nos termos do voto vencido; ii) por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor; vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Relator; Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls.1977-1995) contra Acórdão da DRJ (e-fls. 1927-1956) que julgou improcedente Impugnação Administrativa (e-fls.1278-1296) interposta contra auto de infração de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendários de 2017, 2018 e 2020 (e-fls. 02-31), por sua vez consubstanciada em Termo de Verificação Fiscal (e-fls.35-68).

Para síntese dos fatos, reproduzo o Relatório do Acórdão recorrido (e-fls. 1927-1956):

Trata-se de impugnação contra os Autos de Infração lavrados contra a pessoa jurídica acima referenciada, relativas ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendário (AC) 2017, 2018 e 2020, em face da constatação das infrações relatadas no TVF de fls. 35/68, o que resultou na constituição do crédito tributário abaixo detalhado:

Documento	Principal	Juros de Mora	Multa de Ofício	Multa Isolada	Total do lançamento (R\$)
Auto de Infração IRPJ	33.053.067,55	4.491.718,61	24.789.800,66	15.764.501,94	78.099.088,76
Auto de Infração CSLL	11.899.104,31	1.617.018,69	8.924.328,22	5.461.250,63	27.901.701,85

Segundo consta do TVF, a empresa fiscalizada incorreu em infração tributária relativamente às parcelas dos Juros Sobre Capital Próprio (JCP) distribuídos/pagos nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2020, em vista de os valores terem sido apurados e distribuídos sobre saldos patrimoniais de períodos-base anteriores aos períodos da efetiva exclusão na apuração do lucro real. Além disso, identificaram-se valores de JCP apurados e distribuídos em excesso, calculados com base nos índices da TJLP, sobre os saldos das contas do patrimônio líquido do período-base de apuração do lucro real.

Assim, com base nos dispositivos legais citados no campo Enquadramento Legal dos Autos de Infração lavrados, foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária, detalhadas no Termo de Verificação Fiscal e que, resumidamente, podem assim ser descritas:

- I. Glosa da parcela dos valores excluídos na apuração do Lucro Real nas ECFs dos anos-calendário de 2017, 2018 e 2020, relativos aos JCP distribuídos que foram apurados pela Fiscalizada sobre saldos de contas do patrimônio líquido de períodos-base pretéritos ao período de apuração do lucro real;
- II. Glosa da parcela dos valores excluídos na apuração do Lucro Real nas ECFs dos anos-calendário de 2017, 2018 e 2020, relativos aos JCP distribuídos apurados em excesso pela Fiscalizada, com base nos índices da TJLP, sobre os saldos das contas do patrimônio líquido dos períodos de apuração;

III. Multa isolada de 50% sobre as diferenças apuradas no recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL no período fiscalizado, resultante do reflexo nos ajustes das bases de cálculo mensais decorrentes das parcelas de JCP excluídas indevidamente.

A tabela a seguir, elaborada com base nas Demonstrações Financeiras apresentadas pela Fiscalizada (fls. 646 a 838) e em informações obtidas na Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), extraídas do ambiente SPED, ilustra alguns dados econômico-financeiros que refletem a evolução do patrimônio e dos resultados obtidos pela MONDELEZ no período fiscalizado de 2017 a 2020:

Tabela 01: Informações Econômico-financeiras 2017-2020 (em milhares de R\$)

	MONDELEZ BRASIL LTDA			
	2017	2018	2019	2020
Ativo Total	4.572.167	4.582.545	4.470.308	4.506.702
Patrimônio Líquido	1.217.182	1.672.778	2.110.576	1.792.209
Capital Social	68.578	68.578	68.578	68.578
Receita Operacional Líquida (a)	5.160.387	4.825.863	4.880.020	4.841.562
Lucro Bruto	2.027.649	1.605.330	1.597.739	1.395.884
Lucro líquido antes dos impostos (b)	1.351.218	587.678	516.070	704.810
% lucro / receita (b/a)	26,2%	12,2%	10,6%	14,5%
Lucro Real declarado na ECF	602.808	258.657	69.182	147.232

No período objeto do Procedimento Fiscal, a MONDELEZ estava obrigatoriamente sujeita ao regime de tributação pelo Lucro Real, tendo optado pela apuração anual, nos termos do art. 2º, § 3º, e art. 28 da Lei nº 9.430/1996, com recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativas mensais com base na receita bruta e balancetes de suspensão/redução, conforme verificado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) apresentada.

Após discorrer sobre a legislação tributária aplicável aos Juros sobre o Capital Próprio (JCP), a autoridade fiscal pontuou que a conjugação dos arts. 9º e 10 da Lei nº 9.249, de 1995, mostra que a intenção do legislador foi a de permitir que os empreendedores e investidores de capitais mantivessem tais investimentos nas próprias pessoas jurídicas de que participassem, recebendo, em contrapartida, remuneração por tal aplicação, ao invés de buscarem tais frutos no mercado financeiro. Nesta trilha, não só se isentaram os lucros da tributação, como se permitiu que, sobre o Capital e outras contas do Patrimônio Líquido, fosse apurado e distribuído JCP aos detentores de ações, quotas ou participações societárias.

A intenção de permitir a dedução dos JCP na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica que realiza seu pagamento ou crédito foi baseada no princípio da isonomia. Isto porque, antes da referida alteração legislativa, as pessoas jurídicas que possuíam capital financiado de terceiros, poderiam deduzir os juros desse tipo de empréstimo da base de cálculo do imposto de renda, não havendo, entretanto, previsão legal para a mesma dedução, no caso de investimento com capital próprio. Trata-se, portanto, de uma faculdade, já que o art. 9º diz textualmente que "... a pessoa jurídica poderá deduzir...".

O § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, determina que sejam consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido para fins de cálculo dos JCP: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

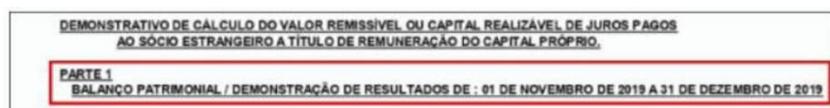
Acrescentou-se que a possibilidade de dedução dos JCP na apuração do Lucro Real também se encontra disciplinada nos artigos 75 e 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 16 de março de 2017, segundo os quais os JCP devem ser calculados com base na variação *pro rata die* da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o saldo de contas específicas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados; e, para efeitos de dedutibilidade, não poderá exceder a 50% do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, após a CSLL e antes do IRPJ e da dedução dos referidos juros, ou a 50% dos saldos dos lucros acumulados de períodos anteriores, dos dois o maior.

O § 4º do art. 75 supra determina que os JCP só podem ser deduzidos na apuração do lucro real do próprio ano-calendário em que foram apurados sobre os saldos das contas do PL. Da mesma forma, o art. 29 da IN SRF nº 11/96 determina a observância do regime de competência para fins de dedução dos JCP na apuração do Lucro Real, além da contabilização como despesa financeira.

Em vista das memórias de cálculo e das atas de aprovação da distribuição dos JCP apresentadas (fls. 943 a 1.115), constatou-se que a MONDELEZ distribuiu Juros sobre Capital Próprio calculados sobre saldos de contas do patrimônio líquido de períodos-base anteriores, em inobservância ao regime de competência, e em desacordo com os arts. 29 e 30 da IN SRF nº 11/96, que regulamentaram o art. 9º da Lei nº 9.249/95, e § 4º do art. 75 da IN RFB nº 1.700/2017. Esclareceu-se que este procedimento também não se coaduna com o entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil por meio das Soluções de Consulta Cosit nº 329/2014 e nº 45/2018.

Na prática, os JCP contabilizados e distribuídos em períodos subsequentes e apurados sobre saldos de contas do PL de períodos anteriores não afetaram o resultado desses períodos e tampouco geraram disponibilidade econômica ou jurídica aos sócios beneficiários destas remunerações nesses anos-calendário, em desobediência ao regime de competência. Este, como visto, deve nortear a contabilização dos juros creditados ou pagos, que possuem natureza de despesas financeiras, mesmo quando imputados aos dividendos de que trata o § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Parte dos JCP foram calculados sobre saldos de contas do PL de exercícios anteriores ao exercício de apuração do lucro real em que foram distribuídos e/ou pagos, o que também restou comprovado por meio das memórias de cálculo apresentadas pela própria Fiscalizada (fls. 1.095/1.115), que indicam o período e o saldo das contas do PL utilizados para apuração dos JCP, conforme demonstrado abaixo em relação ao JCP de R\$ 15.780.495,00 distribuído em 19/10/2020 e excluído na apuração do Lucro Real do AC 2020:



Frisou a autoridade autuante que, mesmo quando os JCP são imputados aos dividendos de que trata o § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP não se confundem.

Registrou que a MONDELEZ já foi objeto de autuação fiscal em matéria idêntica, ou seja, dedução de JCP em períodos diversos daqueles em que os JCP foram apurados sobre os saldos do PL, no âmbito do PAF nº 10980.725765/2010-01, em que o Fisco glosou as deduções de JCP efetuadas em 2008 apurados sobre os saldos do PL de 2003, 2006 e 2007.

A autuação foi mantida na DRJ por meio do Acórdão 06-30.881 da 1ª Turma da DRJ/CTA e confirmada pelo CARF através do Acórdão nº 1101-000.912 da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, nos seguintes termos:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO OU EXERCÍCIO PARCIAL. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE.

A faculdade para pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio a acionista ou sócio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, não incluindo juros incidentes sobre o Patrimônio Líquido de anos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência.

Em face do Recurso Especial interposto pela MONDELEZ, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF manteve o entendimento acima, proferido através do Acórdão nº 9101-003.570, de 08 de maio de 2018, nos seguintes termos:

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício.

Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067.

Após o desfecho da discussão administrativa, em que o Fisco obteve êxito nos fundamentos da autuação, os créditos tributários constituídos foram encaminhados em 18/02/2019 à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União. Atualmente, os créditos tributários constituídos no PAF nº 10980.725765/2010-01, inscritos em Dívida Ativa, encontram-se suspensos em virtude de ação judicial impetrada em 29/03/2019 pela MONDELEZ na 16ª Vara Federal de Curitiba (Ação Anulatória de nº 5014560-92.2019.4.04.7000), cujo valor discutido encontra-se garantido por apólice de seguro apresentada ao juízo pela contribuinte.

Portanto, não restou dúvida de que a distribuição de JCP retroativos não encontra amparo nas normas fiscais, uma vez que os limites de que trata o art. 9º, §1º, da Lei nº 9.249/95 devem se referir ao mesmo período, atendendo ao princípio da competência, ou seja, tanto os lucros como a variação da TJLP e os saldos das contas do PL, base de cálculo dos JCP, devem se referir ao exercício em que os JCP foram distribuídos e/ou pagos aos sócios da empresa.

Além disso, consta que a MONDELEZ apurou saldos negativos de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2017, 2018, 2019 e 2020, conforme informações constantes dos Registros N630 e N670 das ECF transmitidas (fls. 1.191 a 1.194). Esses saldos negativos foram objeto de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação - PERDCOMP, apresentados à RFB, conforme listado na tabela seguinte:

Tabela 05: Saldos Negativos de IRPJ e CSLL - lista de PERDCOMP transmitidos

Período de Apuração	Tipo Crédito	Perdcomp
2017	Saldo Negativo IRPJ	22867.27085.231118.1.3.02-1583
	Saldo Negativo CSLL	37259.45798.201118.1.3.03-8493
2018	Saldo Negativo IRPJ	13764.96307.130919.1.3.02-3713
	Saldo Negativo CSLL	11334.38591.251019.1.3.03-4484
2019	Saldo Negativo IRPJ	10835.87687.021220.1.7.02-4730
	Saldo Negativo CSLL	31080.53973.160920.1.3.03-1440
2020	Saldo Negativo IRPJ	40605.41542.160821.1.7.02-7002
	Saldo Negativo CSLL	10360.78394.160921.1.3.03-0427

Assim, o Auditor-Fiscal deixou de deduzir de ofício, nos autos de infração lavrados, os saldos negativos apurados face aos pedidos de compensação apresentados pela fiscalizada.

No tocante à aplicação da multa isolada sobre as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, o Auditor-Fiscal registrou que, em virtude da constatação de infrações tributárias que ensejaram o recálculo das bases mensais de apuração do IRPJ e da CSLL, estas afetaram os

resultados levantados pela Fiscalizada quando apurados com base nos balancetes mensais de suspensão ou redução.

Assim, verificou-se que a MONDELEZ deixou de recolher aos cofres públicos valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL, o que acarretou a aplicação da multa isolada por recolhimento a menor, prevista no inciso II, alínea "b", do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Complementou que a diferença entre o tributo apurado (IRPJ/CSLL) no final do período anual, e o recolhido ou confessado pela contribuinte durante o mesmo período, está sendo exigida em Autos de Infração próprios. Contudo, as diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas com base nos balancetes de suspensão, devidamente ajustados pela autoridade tributária, geraram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre a diferença da estimativa mensal não recolhida.

No que se refere à aplicação cumulada da multa isolada e da multa de ofício, esclareceu que não se caracteriza duplicidade de exigências sobre os mesmos fatos, na medida em que as hipóteses de incidência são distintas, conforme dispositivos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O levantamento dos valores devidos a título de multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais, especificamente em relação às infrações relatadas no TVF, consta dos demonstrativos a este anexos: Anexo II - Multa Isolada Estimativas IRPJ (fl. 71) e Anexo III - Multa Isolada Estimativas CSLL (fl. 72).

Relativamente às infrações relatadas neste TVF foram aplicadas multas de ofício no percentual de 75%, conforme previsão contida no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. estão também sujeitos à incidência dos juros SELIC determinados pelo art. 997 do Decreto nº 9.580/2018 -RIR/2018 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, caput, inciso I, e § 1º; Lei nº 9.065, de 1995, art. 13; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

Com base no disposto nos arts. 64 e 64-A da Lei nº 9.532/1997, e no art. 2º da IN RFB nº 2.091/2022, e tendo sido constatado que a soma dos créditos tributários sob a responsabilidade da FISCALIZADA ultrapassa 30% do seu patrimônio conhecido (Ativo Total do AC 2021, fls. 1.253 a 1.268) e é superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), será lavrado TERMO DE ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS - COMPLEMENTAR, autuado no Processo Administrativo Fiscal nº 10980.725880/2010-78.

Cientificada da autuação fiscal em 02/09/2022, a empresa apresentou a impugnação de fls. 1.278/1.296 em 03/10/2022, na qual arguiu, em suma:

- i) Inexistência de restrição à contabilização de despesas de juros sobre capital próprio apurado sobre saldos de contas do patrimônio líquido de períodos anteriores;
- ii) Apenas se utilizou de sua prerrogativa nos limites expressamente previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, entendendo como legítimos o crédito e o pagamento de JCP a seus acionistas, bem como a respectiva dedução fiscal para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, segundo as variações de anos anteriores da TJLP sobre seu patrimônio;
- iii) A interpretação das autoridades fiscais no sentido do necessário respeito ao regime de competência configura tentativa de subversão da ordem jurídica, pois a lei não contém essa exigência;
- iv) Não merece prosperar a glosa da distribuição em excesso dos JCP, pois tais diferenças se deram, unicamente, em razão do método de cálculo dos JCP, especialmente da aplicação da TJLP realizada pelo Fisco, em comparação com aquela realizada pela contribuinte;
- v) A Fiscalização realizou o cálculo dos JCP com base na TJLP anual publicada, dividida pelo número de dias no ano e, após, multiplicada pelo número de dias em que houve a variação do patrimônio líquido, ao passo que o contribuinte utilizou a TJLP anual publicada, na proporção mensal.

vi) Inaplicabilidade da multa isolada, visto que o suposto não recolhimento das estimativas se deu em razão da glosa realizada pela autoridade fiscal, e não pela omissão do contribuinte;

vii) Aplicação simultânea da multa de ofício de 75% e da referida multa isolada resulta em dupla penalização por uma única infração (*bis in idem*);

Por fim, a Impugnante apresentou os seguintes pedidos:

V – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, aliado ao notório conhecimento jurídico que norteia Vossa Senhoria, roga-se:

I – seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, a fim de que seja afastada integralmente o crédito tributário exigido, bem como as multas impostas à empresa Impugnante, pelos motivos expostos na presente Impugnação;

II – pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial documental, conforme quesitos expostos na fundamentação.

É o relatório.

Não obstante a petição impugnatória interposta pelo contribuinte, o Acórdão da DRJ julgou improcedente a demanda, conforme ementa abaixo reproduzida (efls. 1927-1956):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2020

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. REGIMES JURÍDICOS. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO A SEREM CONSIDERADAS NO CÁLCULO.

Para efeito de apuração do lucro real, no tocante aos anos-calendários anteriores a 2015, a pessoa jurídica podia deduzir os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido ajustado, conforme a legislação de regência pertinente.

Com respeito ao ano-calendário de 2015 (ou 2014, à opção do contribuinte) e seguintes, tal cálculo levará em consideração, exclusivamente, as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

A parcela dedutível dos juros sobre o capital próprio é limitada à variação "pro rata" dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP correspondente ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros.

MOMENTO DA DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo, portanto, vedada a possibilidade de dedução relativa a períodos anteriores.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018, 2020

DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o que restou decidido com respeito ao lançamento matriz.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2020

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente, cientificado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls.1977-1995), onde repisa os argumentos já expostos na Impugnação Administrativa, em especial, alegando: a tempestividade do recurso; a inexistência de restrição à contabilização de períodos anteriores e sua plena dedutibilidade do JCP; que não houve distribuição em excesso de JCP, pois o cálculo utilizado pelo contribuinte teria respeitado a variação pro rata dia, da taxa de juros de longo prazo – TJLP e que a lei não estabelece cálculo para sua determinação (não podendo o fisco simplesmente exigi-lo) e, na ausência de disposição legal, deve-se interpretar mais favoravelmente ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN; que a multa isolada de 50% é inaplicável, considerando que já há aplicação de multa de ofício de 75%. Portanto, pede o provimento do Recurso Voluntário e o afastamento integral da cobrança, assim como a reforma integral do Acórdão recorrido.

Contra o Recurso Voluntário (e-fls. 1977-1995), a Fazenda Nacional, por intermédio de seus procuradores, apresentaram suas Contrarrazões (e-fls. efls. 1998-2030), em suas contrarrazões, defendeu a manutenção integral do lançamento, considerando: a limitação à dedutibilidade do JCP, em particular em relação a exercícios anteriores; que o contribuinte não teria cumprido os requisitos para autorizar a dedutibilidade, em face de ausência de deliberação, no momento oportuno, sobre o pagamento dos JCP nos limites autorizados por lei; que não há previsão legal para pagamento de JCP retroativo na forma pretendida pelos sujeito passivo; que deve observar o regime de competência, respeitando o art. 9, caput e par. 1ª da Lei 9249/95; que se verificou excesso de JCP apurado e; que é plenamente aplicável a concomitância entre multa isolada e multa de ofício à presente situação. Assim, a Fazenda Nacional requereu manutenção integral do Acórdão recorrido.

Após, os autos foram encaminhados para o CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Quanto à possibilidade do pagamento de JCP acumuladamente, principalmente sobre a suposta ofensa ao princípio da competência, **entendo assistir razão à Recorrente**.

Sobre este ponto, conforme já publicado em artigo científico (TEODOROVICZ, Jeferson; PRZEPIORKA, Michell. JCP retroativo: controvérsias na jurisprudência do CARF. **IUS GENTIUM**, vol. 13, n. 2, 203–230), entendo que o art. 9º da Lei 9.249/1995 não prescreve a limitação imposta pela IN SRF n. 11/1996.

Com efeito, não há qualquer previsão na Lei nº.9249/95 que estabeleça limitação temporal para que a companhia realize pagamento de juros sobre o capital próprio, não existindo também, por consequência, obrigação legalmente estabelecida que vincule o contribuinte a efetuar tão somente a dedução de JCP distribuído no mesmo período da realização do lucro. Não seria correto, portanto, a interpretação do Fisco de que a não dedução de JCP consolidado no exercício financeiro atual corresponderia a uma renúncia de direito (e, portanto, não dedutível para o futuro).

A própria IN SRF n. 11/1996 em seu art. 29, §3º, “b”, prescreve que devem ser considerados os saldos de lucros acumulados e reservas de lucro de períodos anteriores no cálculo dos JCP. O que teria inclusive sido reproduzido no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 13, de 27.5.1996:

O limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

Nessa conformidade, a legislação societária também reforçaria o entendimento ao definir, “lucro líquido do exercício”, como o resultado positivo do exercício, deduzido do saldo de prejuízos acumulados e diminuído das participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias, nos termos dos arts. 190 e 191 da Lei das SA.

Ademais, o art. 192 da mesma lei estabelece que os órgãos da administração da companhia devem apresentar à assembleia-geral ordinária a proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício, entre as quais se incluem a reserva de lucros.

Nesse sentido, após o encerramento do exercício e com a destinação do lucro líquido, não há mais que se falar em “lucro líquido do exercício” e “reservas de lucros” do período. Nesse contexto, explica-se o tratamento dado pelo §1º do art. 9 da Lei n. 9.249/1995, que prevê como limites autônomos o lucro do exercício e o saldo de lucros acumulados. Neste sentido, Galendi Jr. sustenta que:

enquanto o limite do caput estabelece qual será a remuneração do sócio pelo capital posto à disposição da sociedade, o § 1º deste artigo traz limite que será aplicado somente quando ocorrer o “efetivo pagamento ou crédito”, ou seja, quando a sociedade efetivamente disponibilizar os recursos ao sócio. Resta clara, portanto, a possibilidade de pagamento de JCP referente a períodos anteriores. O limite do caput se aplica no ano em que o capital se encontra disponibilizado e o limite do § 1º se aplica no ano em que se realizar o efetivo crédito ou pagamento. Enquanto o limite do caput tem uma razão de ser (remuneração do custo de oportunidade do acionista), o limite do § 1º é imposto por mera conveniência arrecadatória (2020, p. 428).

De mais a mais, os pagamentos de JCP não deveriam ser qualificados como despesas financeiras. Com efeito, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuavam que este modelo de contabilização implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, haja vista a sua facultatividade (2008, p. 413).

Neste sentir, a Deliberação CVM nº.207/96.

Na interpretação da CVM, o registro contábil dos JCP deveria obedecer ao regime jurídico de lucros distribuídos às companhias, conforme se depreende da leitura do inciso I da

Deliberação. Por sua vez, o tratamento contábil a ser dispensado aos JCP pagos ou recebidos pelas companhias abertas encontrava-se também previsto no II:

“II – Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma: a) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e b) como receita, nos demais casos” (Deliberação CVM n.207/96)”.

Note-se que a leitura do inciso VIII da Deliberação n.207/96 é evidente:

“caso a Companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta deliberação” (Deliberação CVM n.207/96).

O objetivo dessa disposição legal era exaustivamente explicitado em seu preâmbulo. Ao determinar a contabilização como receita dos JCP recebidos por investimento não avaliados pelo método de equivalência patrimonial, mas com base no custo de aquisição, a Deliberação CVM nº. 207/96 definiu-a como receita financeira derivada de investimentos, e não de receita financeira propriamente dita. Os artigos VIII e IX também seguiram desautorizando o registro de JCP como receita ou despesa financeira, impondo expressamente a obrigação de reverter os valores pagos ou recebidos sob essas rubricas, ainda que o objetivo desse registro fosse o de atender a legislação infralegal, a exemplo da IN SRF n.º 11/96, já que a Lei n.º. 9249/95 é omissa nesses termos.

Logo, a norma, válida para efeitos societários e contábeis, determinou que os JCP pagos ou recebidos sempre deveriam ser registrados como resultado de participação societária e não como receita ou despesa financeira, embora ressaltando a necessidade de que os empresários adotem o procedimento previsto na Lei n.º. 9249/95 e normativas infralegais para fins tributários e obtenção dos benefícios respectivos.

Por outro lado, para a CVM, os JCP constituiriam resultado da companhia sujeito a regime especial de distribuição que deveriam ser registrados como receita ou não pelo recebedor, dependendo de serem investimentos geradores dos JCP avaliados pelo método da equivalência patrimonial ou do custo de aquisição, nos termos do art.248 da Lei das S.A. Assim, os ajustes tributários devem ser feitos em controles à parte para que não prejudiquem as demonstrações financeiras da companhia pagadora ou recebedora.

Portanto, a posição inicial da CVM sobre os JCP foi a de que esses possuíam natureza jurídica de resultado de participação societária, devendo por isso serem tratados como tal, seja no pagamento ou no recebimento desses valores, ao passo que para a administração tributária os JCP devem ser considerados “juros” (receita financeira/despesa financeira, conforme o caso) propriamente ditos, embora a própria Administração Fazendária por vezes já tenha manifestado posições contraditórias naquele período.

Posteriormente, na deliberação CVM nº 683, de 30 de agosto de 2012, mais recente a respeito dos juros sobre o capital próprio, e que revogou a Deliberação nº. 207/96, também da CVM, estabeleceu o seguinte:

“10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente. 11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

Considerando tal posição, a CVM nº. 683/2012 assim deliberou:

“III - Os juros pagos ou creditados, a título de remuneração do capital próprio, somente poderão ser imputados ao dividendo obrigatório (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 9º, §7º), previsto no art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, pelo seu valor líquido do imposto de renda na fonte;”.

Nesse contexto, a deliberação da CVM nº. 683/2012 alterou o entendimento originário da própria CVM sobre o tratamento dos juros sobre o capital próprio, embora reconhecendo a natureza particular deste. Em outro aspecto, a CVM entendeu que os juros sobre o capital próprio (instituto criado pela legislação tributária, ressalve-se) devem receber o mesmo tratamento contábil que o dividendo obrigatório por analogia, do que se deduz a semelhança dos institutos, mas não a identidade entre os mesmos.

Registre-se ainda que ainda que o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê expressamente que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa:

“Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...)

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

Em outras palavras, a premissa da fiscalização de que é aplicável o regime de competência não se sustenta na medida em que a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas. Neste sentido conclui Alexandre Evaristo Pinto em voto vencedor proferido no acórdão n. 9101-006.267:

Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro do JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no LALUR (e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no LALUR (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

Além disso, se a entidade registrou o JCP como despesa financeira, esta seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que contabilmente não se tratam de despesas, pois as normas contábeis (ICPC 08 e CPC 00) expressamente determinam que o

JCP seja registrado como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro do JCP como despesa.

Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil do JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativo a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade do JCP retroativo, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Em resumo, por meio de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir o registro como despesa financeira e inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira erroneamente sob o ponto de vista conceitual (ainda que induzido por atos infralegais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não é despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

Assim não se sustentaria a premissa de que se trata de despesa.

A discussão, naturalmente, tangenciou a possibilidade de a empresa atrasarem os pagamentos, para, tão somente no momento em que realizarem o pagamento, descontarem o montante em uma única vez na apuração do lucro real. A questão, como se sabe, vinha sido interpretada de forma restritiva pela RFB, entendimento que se sedimentou através da IN 1700/2017, através do art. 75, parágrafo 4º, em que o contribuinte deveria respeitar o regime de competência (que é o método de apuração contábil onde o lançamento é realizado na data em que o evento contábil se manifesta). Contudo, não havia previsão legal expressa para a supracitada restrição temporal, já que a mesma não estava prevista na Lei 9249/95. Logo, o centro do debate jurisprudencial foi justamente sobre a possibilidade de restrição temporal (ou não). Como já observado, a jurisprudência administrativa, teve posições dissonantes, ainda que decisões recentes tenham se manifestado a favor da restrição temporal (TEODOROVICZ, 2023, p. 194-231).

Nesse sentido, a tese vencedora na Segunda Turma do STJ, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão, foi a de que, por ausência de previsão legal expressa, não poderia haver limitação temporal para a dedução dos juros sobre o capital próprio, conforme ementado no RESP 1955120:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários.

II - No que diz respeito à alegada violação aos artigos 1.022, I e II, e art. 489, §1º, do CPC/2015, concluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

III - A legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício

ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

V - O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido.

Esse mesmo posicionamento foi praticamente repetido no julgamento do REsp 1.946.363, a seguir ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE .I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários, nos termos do art. 156, X, do CTN.

II - No que diz respeito à alegada violação aos artigos 1.022, I e II, e art. 489, §1º, do CPC/2015, concluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

III - A legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

V - O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido.

Isso porque o art. 9ª da Lei 9249/1995, não fixou qualquer limite temporal, estabelecendo como única condição (parágrafo 1ª) a de que a empresa tenha lucros, lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Essa foi a linha adotada pelo Relator, Ministro Francisco Falcão, que inclusive afastou a alegação de ofensa ao regime de competência, linha geralmente defendida pela RFB, pois o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio depende de deliberação de órgão societário e apenas nesse momento é que surge a obrigação de pagar pela empresa (respeitando o regime contábil adotado). Essa posição foi consolidada também pelo acompanhamento de outros ministros, como os ministros Humberto Martins, Mauro Campbell e Assusete Magalhães, contrariando a divergência aberta pelo ministro Herman Benjamin, que seguiu o entendimento fazendário (TEODOROVICZ, 2023, p. 194-231).

Assim, ante todo o exposto, entendo não haver vedação legal ao pagamento de JCP relativo a períodos anteriores.

Quanto ao excesso de JCP apurado, consta do TVF:

Além da distribuição e dedução de JCP de períodos anteriores na apuração do lucro real de 2017, 2018 e 2020, também identificamos, com base nas memórias de cálculo apresentadas pela MONDELEZ (fls. 1095 a 1115) e apuração efetuada pelo Fisco com base nos saldos contábeis das contas do Patrimônio Líquido (Anexo I – Memória de cálculo dos JCP efetuada pela Fiscalização), levantados com base nos balancetes mensais (fl. 70), calculados pela TJLP pro rata dia, valores distribuídos em excesso, de R\$ 1.363.958,53 no AC 2017, de R\$ 38.963,45 no AC 2018, e de R\$ 1.470.769,88 no AC 2020. O cálculo completo da apuração dos JCP passíveis de dedução na apuração do lucro real, elaborado pelo Fisco, pode ser consultado no Anexo I juntado à fl. 70, que é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

Abaixo, evidenciamos em uma tabela resumida as glosas de valores de JCP efetuadas pela fiscalização e a motivação para sua indedutibilidade na apuração do lucro real:

Tabela 03: Resumo dos JCP glosados (valores obtidos do Anexo I)

Mês	JCP limite mensal – R\$	JCP distribuído R\$	JCP glosado R\$	Motivo da glosa
Nov/2016	1.083.655,03	3.390.931,88	3.390.931,88	JCP apurados sobre saldos do PL de 2016 e distribuídos aos sócios em 01/12/2017.
Dez/2016	1.612.912,02			
Jan/2017	3.748.193,58	33.445.719,95	1.363.958,53	JCP apurados em excesso sobre os saldos do PL de 2017 e distribuídos aos sócios em 01/12/2017.
Fev/2017	3.385.465,17			
Mar/2017	3.748.193,58			
Abr/2017	3.385.465,17			
Mai/2017	3.498.314,01			
Jun/2017	3.372.193,94			
Jul/2017	3.086.905,79			
Ago/2017	3.086.905,79			
Set/2017	2.872.259,89			
Out/2017	1.897.864,89			
Nov/2017	1.836.643,14	6.057.291,32	6.057.291,32	JCP apurados sobre saldos do PL de 2017 e distribuídos aos sócios em 31/12/2018.
Dez/2017	1.557.243,95			
Jan/2018	7.123.723,62	69.080.356,52	38.963,45	JCP apurados em excesso sobre os saldos do PL de 2018 e distribuídos aos sócios em 31/12/2018.
Fev/2018	6.434.331,01			
Mar/2018	7.123.723,62			

Abr/2018	6.740.727,73			
Mai/2018	6.965.418,85			
Jun/2018	6.740.727,73			
Jul/2018	6.923.203,99			
Ago/2018	6.923.203,99			
Set/2018	6.699.874,83			
Out/2018	7.366.457,91			
Nov/2018	7.128.830,23	14.455.683,52	14.455.683,52	JCP apurados sobre saldos do PL de 2018 e distribuídos aos sócios em 31/01/2020.
Dez/2018	7.352.089,12			
Jan/2019	10.149.410,81			
Fev/2019	9.167.209,77			
Mar/2019	10.149.410,81			
Abr/2019	8.746.199,93			
Mai/2019	9.037.739,93	89.654.176,74	89.654.176,74	JCP apurados sobre saldos do PL de 2019 e distribuídos aos sócios em 31/01/2020.
Jun/2019	8.746.199,93			
Jul/2019	8.590.184,12			
Ago/2019	8.590.184,12			
Set/2019	8.313.081,40			
Out/2019	8.041.567,32			
Nov/2019	7.782.161,92	15.780.495,00	15.780.495,00	JCP apurados sobre saldos do PL de 2019 e distribuídos aos sócios em 19/10/2020.
Dez/2019	8.041.567,32			
Jan/2020	8.775.185,33			
Fev/2020	8.209.044,34			
Mar/2020	8.775.185,33			
Abr/2020	8.241.856,04	66.135.064,03	1.470.769,87	JCP apurados em excesso sobre os saldos do PL de 2020 e distribuídos aos sócios em 19/10/2020.
Mai/2020	8.516.584,58			
Jun/2020	7.251.341,50			
Jul/2020	7.447.548,52			
Ago/2020	7.447.548,52			

Importante ressaltar que, para alguns períodos em que os JCP foram glosados em virtude de terem sido calculados sobre saldos do PL de exercícios anteriores ao exercício da distribuição, ainda assim, parte desses JCP incorreram também na infração relativa ao excesso de JCP apurado, conforme detalhado na memória de cálculo do **Anexo I** e resumida abaixo:

Tabela 04: Resumo dos JCP glosados distribuídos fora da competência e que também incorreram em excesso de valor distribuído

Período	JCP limite – R\$	JCP distribuído – R\$	Excesso JCP – R\$
Nov e dez/2016	2.696.567,04	3.390.931,88	694.364,84
Nov e dez/2017	3.393.887,08	6.057.291,32	2.663.404,24
Jan a dez/2019	105.354.917,37	105.434.671,74	79.754,37

Dessa forma, efetuamos a glosa da dedução dos JCP distribuídos pela FISCALIZADA, demonstrados na Tabela 03 acima e no Anexo I, que foram calculados sobre saldos do PL de exercícios anteriores, bem como os JCP distribuídos em excesso sobre os saldos do PL do próprio exercício de distribuição, reestabelecendo os valores deduzidos indevidamente na apuração do lucro real dos períodos fiscalizados, conforme Autos de Infração de fls. 2 a 32.

Os fundamentos legais que embasaram o presente lançamento estão citados no campo “enquadramento legal da infração” dos autos de infração lavrados.

Por fim, oportuno destacar que a infração apurada em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica impõe o lançamento reflexo da CSLL, nos termos do art. 75 da IN SRF nº 390/2004 e do art. 57 da Lei nº 8.981/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Por se aplicarem à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observadas, quanto à base de cálculo e as alíquotas, as normas específicas previstas na legislação da referida contribuição, neste relatório, eventualmente é feita menção exclusivamente à legislação e às terminologias pertinentes ao IRPJ.

A recorrente sustenta que a fiscalização realizou o cálculo dos JCP com base na TJLP anual publicada, dividida pelo número de dias no ano e, após, multiplicada pelo número de dias

em que houve a variação do patrimônio líquido, **ao passo que o contribuinte utilizou a TJLP anual publicada, na proporção mensal.**

Sobre este ponto, peço vênia para transcrever excerto do voto proferido nos autos do Processo Administrativo n. 16682.720315/2011-46, acórdão n. 1402-005.876, acolhido por unanimidade de votos:

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa - no caso, 1º trimestre de 2006.

Vale registrar que a TJLP é definida, no caso, por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

Assim, após analisar e refletir sobre os argumentos esboçados no presente processo, de ambos os lados, e também analisar o outro processo, entendo que cabe razão ao contribuinte, entendo que uma vez que a lei não estabelece que a taxa a ser rateada é a anual, e considerando que a Secretaria da Receita divulga as taxas mensais, descabe impugnar cálculo feito pelo contribuinte, que observou essas taxas para fazer o rateio diário.

Portanto, valho-me dos mesmos fundamentos utilizados no acórdão nº 1301 001.116 (sessão de 05/12/2012), supracitado.

Transcrevo-os abaixo:

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário refere-se, exclusivamente, ao critério adotado pela autoridade fiscal para calcular o valor pro rata da taxa de juros sobre o capital próprio. Inicialmente, diga-se que não prospera a alegação de que a autuação fiscal remanescente violou o princípio da legalidade, por não ter o fiscal se referido ao fundamento legal da sua interpretação que conduziu ao cálculo da TJLP. O rateio de um valor previsto para um período, por uma fração desse período, prescinde de lei que esclareça como fazê-lo.

Dispõe o art. 9º da Lei nº 9.249/95:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Para calcular a taxa de juros pro rata die, a fiscalização dividiu a taxa anual por 365 (número de dias do ano), multiplicando o valor encontrado pelo número de dias restantes até o final do trimestre e aplicando sobre cada variação patrimonial.

A Recorrente, diferentemente, utilizou os valores de TJLP mensais divulgados no site da Receita, e procedeu da seguinte forma: (i) nos casos em que não houve alteração do patrimônio líquido no mês, aplicou diretamente o valor da TJLP fornecido pelo site da Receita Federal; (ii) nos casos em que houve alteração do patrimônio líquido no mês, dividiu o valor da TJLP pelo número de dias do mês, obtendo a TJLP diária, esta multiplicada pelos dias remanescentes do mês e, posteriormente, pelo saldo do patrimônio líquido.

O julgador, por seu turno, utilizou critério de juros compostos, não previsto em nenhum Ato Normativo da Receita Federal, e, portanto, de observância inexigível por parte do contribuinte.

Uma vez que a lei não estabelece que a taxa a ser rateada é a anual, e considerando que a Secretaria da Receita divulga as taxas mensais, descabe impugnar cálculo feito pelo contribuinte, que observou essas taxas para fazer o rateio diário.

Considerando ao acima exposto, entendo que assiste razão ao contribuinte, devendo ser dado provimento à pretensão recursal.

Caso vencido em relação ao mérito, passo à análise das demais questões alegadas.

A Recorrente se manifesta contra a manutenção da multa isolada.

Quanto à concomitância entre multa isolada e multa de ofício, dispõe o artigo 35 da Lei nº 8.981/95 que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. O descumprimento da sistemática enseja a multa prescrita nos art. 43 e 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, uma vez descumprido o recolhimento tempestivo da estimativa, válida a incidência da multa isolada. Contudo, no caso concreto, além da multa isolada, há lançamento de imposto devido e multa de ofício, situação vedada, em meu entendimento, inclusive conforme entendimento consolidado na Súmula CARF n. 105.

Súmula CARF nº 105 A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Registre-se que a aplicação do princípio da consunção em matéria tributável é pacificamente aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Deveras, não merece prosperar a preliminar alegada quanto à ofensa dos artigos 489 e 1.022, ambos, do CPC/2015. Impende registrar que inexistente no caso em testilha, a alegada violação aos artigos 489 e 1.022, inciso II do Código de Processo Civil, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, segundo se depreende da análise do acórdão recorrido. A rigor, o Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o julgado de erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Destaco que julgamento diverso do pretendido, como neste caso, não implica ofensa aos dispositivos de lei invocados.

Com efeito, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não há ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem, aplicando o direito que entende cabível à hipótese soluciona integralmente a controvérsia submetida à sua apreciação; ainda que de forma diversa daquela pretendida pela parte.

2. No mérito, a Fazenda Nacional defende a higidez do lançamento fiscal que impingiu à contribuinte a cobrança cumulada de multa de ofício e multa isolada, estas, impingidas à parte recorrida nos autos do Processo Administrativo nº 12448.728422/2012-15. Afirma a procuradoria fazendária, que não há qualquer ilegalidade na aplicação das multas fiscais, ora isolada e ora de ofício, de modo sucessivo e cumulativo, porquanto decorreram de infrações tributárias distintas, cada uma delas ensejando uma correspondente sanção, conquanto a violação do artigo 12, inciso III, da Lei n.º 8.212/1991.

3. Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

4. O Tribunal de origem ao examinar a legalidade da concomitância das multas fiscais, concluiu que a exigência isolada da multa deve ser absorvida pela multa de ofício, não devendo prosperar a cumulação pretendida pelo órgão fazendário (fls. 391, e-STJ).

5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal

da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido.

(REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023.)

Assim, entendo deva ser afastada a multa isolada, caso vencido no mérito.

Conclusão

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Redator designado.

Com a devida vênia ao minucioso voto do I. Relator, divirjo de suas conclusões pelos fundamentos que passo a expor. A questão central deste julgamento refere-se à possibilidade de dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2017, 2018 e 2020, de Juros sobre Capital Próprio (JCP) calculados com base no patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Este Colegiado, por maioria de votos, tem reiteradamente se posicionado pela impossibilidade de tal dedução extemporânea, por entender que viola o princípio da competência,

pilar fundamental da apuração do Lucro Real. No entanto, é necessário ressaltar que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal não procedeu à correta apuração dos valores glosados, o que demanda uma análise mais detalhada, conforme demonstrarei a seguir.

Dos JCP referentes a períodos base anteriores

Inicialmente, para uma adequada análise da matéria, é imprescindível compreender a natureza jurídica dos JCP e sua inserção na sistemática de apuração do Lucro Real. O art. 9º da Lei 9.249/95 não criou os JCP, instituto já existente no ordenamento jurídico, mas sim autorizou sua dedução para fins tributários, estabelecendo requisitos específicos para tanto.

A Lei 9.249/95, ao permitir a dedução dos JCP, não alterou a sistemática fundamental de apuração do Lucro Real. O art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 continua a determinar que o lucro real seja apurado a partir do lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

O lucro líquido, por sua vez, deve ser apurado com observância das disposições das leis comerciais, conforme previsto no §1º do mesmo artigo. A Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) consagra o regime de competência em seu art. 177, estabelecendo que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Nesse contexto, o art. 9º da Lei 9.249/95 introduziu uma exclusão específica, mas não alterou a lógica fundamental da apuração do Lucro Real. A dedução dos JCP deve, portanto, harmonizar-se com os princípios e regras preexistentes, notadamente o regime de competência.

O fato gerador dos JCP é o próprio transcurso do tempo em que o capital permanece à disposição da empresa, sendo sua base de cálculo o patrimônio líquido inicial do período. Assim, os JCP devem ser reconhecidos contabilmente no período a que se referem, independentemente do momento de seu pagamento ou crédito.

A deliberação da Assembleia Geral, embora formalize o direito dos acionistas ao recebimento dos JCP, não tem o condão de criar retroativamente uma despesa ou transferi-la para períodos diversos daqueles em que efetivamente ocorreram. Admitir tal prática significaria não apenas violar o regime de competência, mas também abrir um perigoso precedente para a manipulação de resultados fiscais.

É importante ressaltar que a ausência de vedação expressa no art. 9º da Lei 9.249/95 quanto à dedução de JCP de períodos anteriores não pode ser interpretada como uma autorização implícita para fazê-lo. Tal interpretação ignoraria completamente a estrutura normativa que delinea o mecanismo de apuração dos tributos, as quais são claras ao determinar a observação do regime de competência e a correlação entre despesas e receitas do período.

Ademais, permitir a dedução de JCP retroativos poderia levar a situações de planejamento tributário abusivo, onde grupos econômicos poderiam manipular a distribuição de JCP entre empresas lucrativas e deficitárias para maximizar benefícios fiscais, em detrimento da Fazenda Pública.

Diante do exposto, concluo que a dedução dos JCP deve observar estritamente o regime de competência, sendo inadmissível seu cômputo em períodos posteriores ao da formação do patrimônio líquido que lhes serviu de base.

Admitir a dedução de JCP acumulados significaria não apenas violar o regime de competência, mas também abrir um perigoso caminho para a manipulação de resultados fiscais, comprometendo a consistência e integridade da apuração da base de cálculo dos tributos.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, mantendo a glosa dos JCP calculados com base no patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Da apuração dos JCP

A Autoridade Fiscal não apurou adequadamente os valores, o que será analisado a seguir.

Na Tabela 03 do TVF (e-fls. 61 e 62), a Autoridade Fiscal detalha os valores obtidos do Anexo I (arquivo não paginável, juntado a e-fl. 70), demonstrando haver valores de JCP lançados decorrentes de JCP em excesso, como também deduzidos em períodos de apuração subsequentes.

Ou seja, a Autoridade Fiscal lançou os valores glosados de JCP, dividindo-os em dois grupos: JCP em excesso e os JCP de períodos anteriores.

Os **JCP em excesso** foram apurados de acordo com a TJLP pro rata die (cf. Anexo I supracitado). No entanto, como bem expõe a recorrente, no PAF 10980.725765/2010-01 citado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls.58) — no qual a Recorrente figurou como autuada —, o fisco glosou as deduções de JCP efetuado em 2008 apurados sobre os saldos do patrimônio líquido pretéritos, utilizando a metodologia de cálculo aplicada pelo contribuinte nos períodos em análise no presente Auto de Infração TJLP anual, na proporção mensal (cópia da autuação anexa à impugnação).

No **Anexo I**, a Autoridade Fiscal expõe o cálculo detalhado, considerando a variação do PL durante o exercício — coluna F, letra (a) —, aplicando-se a TJLP pro rata die sobre esta base.

Explica a Autoridade Fiscal:

Além da distribuição e dedução de JCP de períodos anteriores na apuração do lucro real de 2017, 2018 e 2020, também identificamos, com **base nas memórias de cálculo apresentadas pela MONDELEZ (fls. 1095 a 1115)** e apuração efetuada pelo Fisco com base nos saldos contábeis das contas do Patrimônio Líquido (**Anexo I – Memória de cálculo dos JCP efetuada pela Fiscalização**), levantados com base nos balancetes mensais (fl. 70), calculados pela **TJLP pro rata dia**, valores distribuídos em excesso, de R\$ 1.363.958,53 no AC 2017, de R\$ 38.963,45 no AC 2018, e de R\$ 1.470.769,88 no AC 2020. O cálculo completo da apuração dos JCP passíveis de dedução na apuração do lucro real, elaborado pelo Fisco, pode ser consultado no Anexo I juntado à fl. 70, que é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

Abaixo, evidenciamos em uma tabela resumida as glosas de valores de JCP efetuadas pela fiscalização e a motivação para sua indedutibilidade na apuração do lucro real:

(grifo nosso)

Reproduzo a tabela 03 com discriminação dos valores dos JCP lançados em excesso e os JCP de períodos anteriores.

Tabela 03: Resumo dos JCP glosados (valores obtidos do Anexo I)

JCP lançado em Excesso

Mês	JCP limite mensal – R\$	JCP distribuído R\$	JCP glosado R\$	Motivo da glosa
Nov/2016	1.083.655,03	3.390.931,88	3.390.931,88	JCP apurados sobre saldos do PL de 2016 e distribuídos aos sócios em 01/12/2017.
Dez/2016	1.612.912,02			
Jan/2017	3.748.193,58	33.445.719,95	1.363.958,53	JCP apurados em excesso sobre os saldos do PL de 2017 e distribuídos aos sócios em 01/12/2017.
Fev/2017	3.385.465,17			
Mar/2017	3.748.193,58			
Abr/2017	3.385.465,17			
Mai/2017	3.498.314,01			
Jun/2017	3.372.193,94			
Jul/2017	3.086.905,79			
Ago/2017	3.086.905,79			
Set/2017	2.872.259,69			
Out/2017	1.897.864,69			
Nov/2017	1.836.643,14	6.057.291,32	6.057.291,32	JCP apurados sobre saldos do PL de 2017 e distribuídos aos sócios em 31/12/2018.
Dez/2017	1.557.243,95			
Jan/2018	7.123.723,62	69.080.356,52	38.963,45	JCP apurados em excesso sobre os saldos do PL de 2018 e distribuídos aos sócios em 31/12/2018.
Fev/2018	6.434.331,01			
Mar/2018	7.123.723,62			

JCP de períodos anteriores

Abr/2018	6.740.727,73	14.455.683,52	14.455.683,52	JCP apurados sobre saldos do PL de 2018 e distribuídos aos sócios em 31/01/2020.
Mai/2018	6.965.418,65			
Jun/2018	6.740.727,73			
Jul/2018	6.923.203,99			
Ago/2018	6.923.203,99			
Set/2018	6.699.874,83			
Out/2018	7.366.457,91			
Nov/2018	7.128.830,23			
Dez/2018	7.352.089,12			
Jan/2019	10.149.410,81			
Fev/2019	9.167.209,77			
Mar/2019	10.149.410,81			
Abr/2019	8.746.199,93			
Mai/2019	9.037.739,93			
Jun/2019	8.746.199,93			
Jul/2019	8.590.184,12			
Ago/2019	8.590.184,12			
Set/2019	8.313.081,40			
Out/2019	8.041.567,32			
Nov/2019	7.782.161,92	15.780.495,00	15.780.495,00	JCP apurados sobre saldos do PL de 2019 e distribuídos aos sócios em 19/10/2020.
Dez/2019	8.041.567,32			
Jan/2020	8.775.185,33	66.135.064,03	1.470.769,87	JCP apurados em excesso sobre os saldos do PL de 2020 e distribuídos aos sócios em 19/10/2020.
Fev/2020	8.209.044,34			
Mar/2020	8.775.185,33			
Abr/2020	8.241.856,04			
Mai/2020	8.516.584,58			
Jun/2020	7.251.341,50			
Jul/2020	7.447.548,52			
Ago/2020	7.447.548,52			

A primeira parte da Tabela 3 discrimina os valores lançados de JCP em excesso. A segunda parte especifica os valores de JCP apurados sobre os saldos das contas do patrimônio líquido de períodos-base anteriores ao período de apuração do lucro real. Os valores lançados estão resumidos na tabela a seguir:

AC	Excesso JCP	JCP de períodos anteriores	Glosa Total JCP
2017	1.363.958,53	3.390.931,88	4.754.890,41
2018	38.963,45	6.057.291,32	6.096.254,77
2020	1.470.769,87	119.890.355,26	121.361.125,13

Observa-se que a Autoridade Fiscal dividiu inadequadamente o lançamento dos JCP em duas infrações. O regime de apuração da recorrente é o Lucro Real Anual. O cálculo dos JCP deve ser feito por período de apuração, observando o limite dedutível, conforme regras estabelecidas pela legislação. Ou seja, aplicando-se a TJLP anual na proporção mensal, sobre as contas do Patrimônio Líquido, verifica-se o limite dedutível por período de apuração. É importante cotejar o valor que seria possível o contribuinte deduzir com o valor que efetivamente foi deduzido (excluído), não cabendo a divisão em 2 infrações (apesar de bem detalhada), como feita no trabalho fiscal.

O valor efetivamente excluído na apuração dos tributos pela recorrente consta discriminado no item 3.1 do TVF (e-fl. 41):

3.1 Das exclusões de JCP efetuadas pela MONDELEZ na apuração do Lucro Real

Em análise dos dados informados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), **Registro M300 - Demonstração do Lucro Real** (fls. 1191 a 1194), identificamos que a fiscalizada MONDELEZ excluiu valores a título de Juros sobre Capital Próprio, nos seguintes períodos e valores:

Tabela 02: JCP excluídos na apuração do Lucro Real na ECF

Descrição	AC 2017	AC 2018	AC 2019	AC 2020
166.03 (-) Juros sobre capital próprio	R\$ 36.836.651,84	R\$ 75.137.647,84	-	R\$ 186.025.419,28

Abaixo, recortes do Registro M300 das ECFs transmitida pela FISCALIZADA:

Nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2020, o regime de apuração adotado pela empresa foi o **Lucro Real Anual**. Portanto, caberia à Autoridade Fiscal verificar, para cada período de apuração anual, o valor excluído na apuração, o limite dedutível conforme a legislação aplicável e o valor efetivamente distribuído como Juros sobre Capital Próprio (JCP).

Realizar cálculos mensais, separando as infrações entre excesso de JCP e JCP calculados sobre os saldos das contas do patrimônio líquido de períodos-base anteriores, não é a abordagem correta. A análise deve ser feita com base em cada período de apuração anual, conforme determinado pelo regime do Lucro Real Anual, assegurando que os valores excluídos e deduzidos estejam dentro dos limites legais e correspondam aos valores efetivamente distribuídos.

Sintetizo na tabela abaixo os valores glosados dos JCP no trabalho fiscal:

JCS glosados no Auto de Infração

AC	Excesso JCP	JCP de períodos anteriores	Glosa Total JCP
2017	1.363.958,53	3.390.931,88	4.754.890,41
2018	38.963,45	6.057.291,32	6.096.254,77
2020	1.470.769,87	119.890.355,26	121.361.125,13

Esta Turma entendeu ser correta a aplicação da TJLP anual na proporção mensal, tendo em vista que a recorrente foi autuada por JCP glosados no PAF 10980.725765/2010-01, situação em que a Autoridade Fiscal glosou as deduções de JCP efetuado em 2008 apurados sobre os saldos do patrimônio líquido pretéritos, utilizando a metodologia de cálculo aplicada pelo contribuinte nos períodos em análise no presente Auto de Infração – TJLP anual, na proporção mensal (cópia da autuação anexa à impugnação).

Aplicando-se a **TJLP mensal**, considerando os mesmos dados do Anexo I, observa-se **o limite dedutível de JCP** em cada período de apuração:

AC 2017

Mês	PL base JCP	T.J.P mensal	Limite Mensal
01/01 a 31/01/2017	588.426.089,13	0,6250%	3.677.663,06
01/02 a 28/02/2017	588.426.089,13	0,6250%	3.677.663,06
01/03 a 31/03/2017	588.426.089,13	0,6250%	3.677.663,06
01/04 a 30/04/2017	588.426.089,13	0,5833%	3.432.485,52
01/05 a 31/05/2017	588.426.089,13	0,5833%	3.432.485,52
01/06 a 29/06/2017	588.426.089,13	0,5833%	3.432.485,52
30/06/2017	519.226.089,13	0,5833%	3.028.818,85
01/07 a 31/07/2017	519.226.089,13	0,5833%	3.028.818,85
01/08 a 31/08/2017	519.226.089,13	0,5833%	3.028.818,85
01/09 a 27/09/2017	519.226.089,13	0,5833%	3.028.818,85
28/09 a 30/09/2017	319.226.089,13	0,5833%	1.862.152,19
01/10 a 31/10/2017	319.226.089,13	0,5833%	1.862.152,19
01/11 a 30/11/2017	319.226.069,13	0,5833%	1.862.152,07
01/12 a 20/12/2017	279.319.834,33	0,5833%	1.629.365,70
21/12 a 31/12/2017	230.319.834,33	0,5833%	1.343.532,37
Total			42.005.075,65

AC 2018

Mês	PL base JCP	T.J.P mensal	Limite Mensal
31/01/2018	1.242.608.899,03	0,56250%	6.989.675,06
28/02/2018	1.242.608.899,03	0,56250%	6.989.675,06
31/03/2018	1.242.608.899,03	0,56250%	6.989.675,06
30/04/2018	1.242.608.899,03	0,55000%	6.834.348,94
31/05/2018	1.242.608.899,03	0,55000%	6.834.348,94
30/06/2018	1.242.608.899,03	0,55000%	6.834.348,94
31/07/2018	1.242.608.899,03	0,54667%	6.792.928,65
31/08/2018	1.242.608.899,03	0,54667%	6.792.928,65
30/09/2018	1.242.608.899,03	0,54667%	6.792.928,65
31/10/2018	1.242.608.899,03	0,58167%	7.227.841,76
30/11/2018	1.242.608.899,03	0,58167%	7.227.841,76
01/12 a 30/12/2018	1.242.608.899,03	0,58167%	7.227.841,76
31/12/2018	1.167.471.251,18	0,58167%	6.790.791,11
Total			90.325.174,35

AC 2020

Mês	PL base JCP	TJP mensal	Limite Mensal
31/01/2020	2.035.438.132,53	0,42417%	8.633.650,08
29/02/2020	2.035.438.132,53	0,42417%	8.633.650,08
31/03/2020	2.035.438.132,53	0,42417%	8.633.650,08
30/04/2020	2.035.438.132,53	0,41167%	8.379.220,31
31/05/2020	2.035.438.132,53	0,41167%	8.379.220,31
30/06/2020	1.790.817.132,53	0,41167%	7.372.197,20
31/07/2020	1.790.817.132,53	0,40917%	7.327.426,77
31/08/2020	1.790.817.132,53	0,40917%	7.327.426,77
30/09/2020	1.790.817.132,53	0,40917%	7.327.426,77
31/10/2020	1.617.781.573,50	0,37917%	6.134.088,47
30/11/2020	1.403.381.573,50	0,37917%	5.321.155,13
31/12/2020	1.162.181.573,50	0,37917%	4.406.605,13
Total			87.875.717,09

Após verificar o limite que poderia ser deduzido em cada período de apuração, é preciso identificar os valores efetivamente distribuídos, para cotejar com os valores apurados acima, ou seja, verificar se estão dentro dos limites dedutíveis.

Nas Tabelas 07 a 10 do TVF, a Autoridade Fiscal reproduz as atas de reunião dos sócios que aprovaram a distribuição de JCP, das quais é possível extrair os períodos base de cálculo dos JCP de cada ano-calendário:

Figura 07: Recorte Ata de Reunião de Sócios – 06/12/2017

(i) o pagamento às sócias de juros sobre o capital próprio no valor bruto de R\$ 36.836.651,84 (trinta e seis milhões, oitocentos e trinta e seis mil, seiscentos e cinquenta e um reais e oitenta e quatro centavos), decorrente de montantes de períodos-base, conforme o cálculo financeiro subscrito por contador habilitado, que permanecerá arquivado na sede da Sociedade, apurado como segue:

Período-Base de Remuneração	Valor Bruto (R\$)	IRF (R\$)	Valor Líquido (R\$)
01/11/2016 a 31/12/2016	3.390.931,89	508.639,78	2.882.292,10
01/01/2017 a 31/10/2017	33.445.719,95	5.016.857,99	28.428.861,96
	36.836.651,84	5.525.497,78	31.311.154,06

Figura 08: Recorte Ata de Reunião de Sócios – 11/12/2018

(i) o pagamento às sócias de juros sobre o capital próprio no valor bruto de R\$ 75.137.647,84 (setenta e cinco milhões, cento e trinta e sete mil, seiscentos e quarenta e sete reais e oitenta e quatro centavos), decorrente de montantes de períodos-base, conforme o cálculo financeiro subscrito por contador habilitado, que permanecerá arquivado na sede da Sociedade, apurado como segue:

Período-Base de Remuneração	Valor Bruto (R\$)	IRF (R\$)	Valor Líquido (R\$)
01/11/2017 a 31/12/2017	6.057.291,32	908.593,70	5.148.697,62
01/01/2018 a 31/10/2018	69.080.356,52	10.362.053,48	58.718.303,05
Total	75.137.647,84	11.270.647,18	63.867.000,67

Figura 09: Recorte Ata de Reunião de Sócios – 06/01/2020

(i) o pagamento às sócias de juros sobre o capital próprio no valor bruto de R\$104.109.860,25 (cento e quatro milhões, cento e nove mil, oitocentos e sessenta reais e vinte e cinco centavos), decorrente de montantes de períodos-base, conforme o cálculo financeiro subscrito por contador habilitado, que permanecerá arquivado na sede da Sociedade, apurado como segue:

Período-Base de Remuneração	Valor Bruto (R\$)	IRF (R\$)	Valor Líquido (R\$)
01/11/2018 a 31/12/2018	14.455.683,53	2.168.352,53	12.287.331,00
01/01/2019 a 31/10/2019	89.654.176,72	13.448.126,51	76.206.050,21
Total	104.109.860,25	15.616.479,04	88.493.381,21

Figura 10: Recorte Ata de Reunião de Sócios – 13/10/2020

(i) o pagamento às sócias de juros sobre o capital próprio no valor bruto de R\$81.915.559,03 (oitenta e um milhões, novecentos e quinze mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e três centavos), decorrente de montantes de períodos-base, conforme o cálculo financeiro subscrito por contador habilitado, que permanecerá arquivado na sede da Sociedade, apurado como segue:

Período-Base de Remuneração	Valor Bruto (R\$)	IRF (R\$)	Valor Líquido (R\$)
01/11/2019 a 31/12/2019	15.780.495,00	2.367.074,25	13.413.420,75
01/01/2020 a 31/08/2020	66.135.064,03	9.920.259,60	56.214.804,43
Total	81.915.559,03	12.287.333,85	69.628.225,18

Segue tabela consolidando os valores efetivamente distribuídos por período de apuração:

Ano-Calendarário	Período Base	Valor	TOTAL do AC
2016	nov-dez	3.390.931,89	3.390.931,89
2017	jan-out	33.445.719,95	
2017	nov-dez	6.057.291,32	39.503.011,27
2018	jan-out	69.080.356,52	
2018	nov-dez	14.455.383,53	83.535.740,05
2019	jan-out	89.654.176,72	
2019	nov-dez	15.780.495,00	105.434.671,72
2020	jan-ago	66.135.064,03	66.135.064,03

Com efeito, a recorrente não poderia deduzir em 2017 os JCP calculados com base nas contas do PL de 2016. No entanto, os valores de JCP calculados com base nas contas do PL de 2017 devem ser considerados na apuração deste ano-calendarário. Ou seja, embora ela tenha deduzido indevidamente esses valores no AC 2018, os valores dos JCP de 2017 comprovadamente apurados e distribuídos com base nas contas do PL de 2017, devem ser considerados na apuração dos tributos deste ano-calendarário AC de 2017.

Ou seja, aqui está a especificidade deste processo, citado no início deste voto. Ao glosar adequadamente os JCP calculados com base nas contas de PL de exercício anterior (por ex. os JCP calculados com base no PL 2017 deduzido em 2018), a Autoridade Fiscal deveria considerar esses JCP na apuração do respectivo ano-calendarário (AC 2017). A Autoridade Fiscal apenas glosou os valores que não poderiam ser deduzidos (excluídos), mas não considerou os valores do respectivo ano-calendarário, que poderiam ser deduzidos (excluídos).

Ora se a contribuinte pode deduzir JCP na apuração dos tributos, conforme os limites demonstrados na tabela acima, é preciso verificar se os valores efetivamente distribuídos estão dentro desses limites.

Observa-se então que, relação aos ACs 2017 e 2018, a recorrente excluiu (na apuração dos tributos, conforme ECF) um valor de JCP menor do que teria direito. Restando apenas parte do valor de JCP excluído em relação ao AC 2020. Sintetizamos os dados na tabela abaixo:

Apuração JCP

AC	Limite Dedutível de JCP (a)	JCP excluídos na apuração ECF (b)	JCP efetivamente distribuído (c)	(b) - (c)
2017	42.005.075,65	36.836.651,84	39.503.011,27	-
2018	90.325.174,35	75.137.647,84	83.535.740,05	-
2020	87.875.717,09	186.025.419,28	66.135.064,03	119.890.355,25

O Limite de JCP dedutível (a) a ser considerado no presente caso, é o valor da TJLP anual, na proporção mensal, conforme metodologia utilizada autuação sofrida no PAF 10980.725765/2010-01 aplicada sobre as contas do PL do respectivo ano-calendário.

Em relação a 2020, a interessada excluiu na apuração dos tributos o valor de R\$ 186.025.419,28. O limite dedutível (TJLP mensal x contas do PL) era de R\$ 87.875.717,09. De acordo com a Tabela 10, o JCP calculado pela recorrente em relação ao ano-calendário de 2020 foi de R\$ 66.135.064,03 (dentro do limite dedutível). Ou seja, deve-se manter o lançamento unicamente em relação ao valor excluído em excesso na apuração em relação a este AC, no valor de **R\$ 119.890.355,25** (que se refere aos ACs anteriores).

É importante realçar que a Assembleia Geral pode deliberar e distribuir os JCP quando bem entender (autonomia privada). Mas a dedução (exclusão) na “apuração dos tributos” deve respeitar o regime da competência. Os JCP calculados sobre as contas do PL do AC 2017, pode ser deduzido na apuração dos tributos deste AC de 2017. O mesmo raciocínio se aplica aos AC 2018 e 2020.

Conforme demonstrado na tabela acima, os JCP efetivamente distribuídos nos ACs de 2017 e 2018 foram de R\$ 39.503.011,27 e R\$ 83.535.740,05, respectivamente. Esses valores superam os montantes que foram excluídos na apuração dos tributos desses anos (R\$ 36.836.651,84 e R\$ 75.137.647,84).

Considerando que ambos os valores estão dentro dos limites dedutíveis estabelecidos para cada ano (R\$ 42.005.075,65 em 2017 e R\$ 90.325.174,35 em 2018), conclui-se que não há qualquer valor a ser glosado a título de dedução indevida de JCP na apuração dos tributos desses anos-calendário.

Em outras palavras, os valores excluídos na apuração dos tributos estão não apenas dentro do limite de dedutibilidade, mas também foram efetivamente distribuídos como JCP. Portanto, a dedução realizada pela contribuinte está em conformidade com a legislação tributária vigente, não havendo irregularidades a serem apontadas nesse aspecto.

Desse modo, deve ser mantido apenas o lançamento de JCP em relação ao **AC 2020**, no valor de **R\$ 119.890.355,25** que se refere a JCP de períodos-base anteriores (cf. Tabela 03), o

qual foi excluído na apuração dos tributos pela recorrente (cf. ECF - Registro M300 - Demonstração do Lucro Real (fls. 1191 a 1194).

Por conseguinte, é preciso fazer o ajuste dos valores lançados no Auto de Infração, tendo em vista ter a Autoridade Fiscal dividido inadequadamente a base tributável dos JCP glosados em duas partes, como explicado acima. A **infração que trata dos JCP apurados em excesso, deve ser integralmente cancelada**, conforme consta da e-fl. 03 (IRPJ) e e-fl. 21 (CSLL), cuja imagem reproduzo abaixo:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	1.363.958,53	75,00
31/12/2018	38.963,45	75,00
31/12/2020	1.470.769,87	75,00

Em relação **aos JCP apurado sobre os saldos das contas do patrimônio líquido de períodos base anteriores**, há que se **cancelar os valores dos ACs 2017 e 2018**, mantendo apenas os valores lançados em relação ao **AC 2020**, cuja soma do valor tributável deve resultar em **R\$ 119.890.355,25**.

Reproduzo imagem dos valores lançados (cf. e-fl. 04 – IRPJ e e-fl. 22 – CSLL):

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	3.390.931,88	75,00
31/12/2018	6.057.291,32	75,00
31/12/2020	14.455.683,52	75,00
31/12/2020	89.654.176,74	75,00
31/12/2020	15.780.495,00	75,00

Como explicado (considerando também a Tabela 03 do TVF, e-fls. 61 e 62), a Autoridade Fiscal dividiu os valores tributáveis lançados de acordo com a distribuição e não de acordo com o período de apuração.

Observa-se que em relação ao AC 2020 há três valores tributáveis. A soma desses valores no Auto de Infração é **R\$ 119.890.355,26** (14.455.683,52 + 89.654.176,74 + 15.780.495,00), o qual deve ser mantido como base tributável, por ter sido deduzido (excluído) indevidamente na apuração dos tributos neste ano-calendário (AC 2020).

Da Multa Isolada

O relator restou vencido também em relação a materialidade da legislação aplicada à multa isolada.

A recorrente alega, em síntese, que a multa isolada não seria aplicável no presente caso, invocando o princípio da consunção e a Súmula CARF nº 105.

Não obstante os argumentos apresentados, entendo que a multa isolada é plenamente aplicável no caso em análise, pelos fundamentos que passo a expor.

Inicialmente, é importante compreender a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430/1996, essas empresas devem efetuar pagamentos mensais por estimativa, com base em percentuais aplicados sobre a receita bruta, a título de antecipação do imposto devido no ajuste anual. O fato gerador definitivo ocorre apenas em 31 de dezembro, com a apuração do lucro real.

A Lei nº 8.981/1995 (art. 35) faculta à pessoa jurídica deixar de efetuar o pagamento mensal estimado apenas se demonstrar, por meio de balanço ou balancete de suspensão, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Para assegurar o cumprimento dessa sistemática, o legislador estabeleceu penalidades específicas. A redação original do art. 44 da Lei 9.430/1996 previa a aplicação de multa isolada sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição" não recolhida por estimativa.

Nesse contexto, a jurisprudência do CARF firmou-se no sentido de que essa multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente com a multa de ofício pelo tributo apurado no ajuste anual, o que ensejou a edição da Súmula CARF nº 105.

Contudo, é fundamental destacar que houve uma alteração legislativa em relação à matéria. A Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou a redação do art. 44 da Lei 9.430/1996, passando a prever expressamente a aplicação de multa isolada de 50% sobre o "valor do pagamento mensal" que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL no ano-calendário.

Essa nova redação legal estabeleceu claramente duas penalidades distintas:

- 1) Multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata (art. 44, I);
- 2) Multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal por estimativa que deixar de ser efetuado (art. 44, II, b).

Como se vê, a partir dessa alteração legislativa, as multas passaram a ter suportes fáticos e legais diversos, sendo aplicáveis em momentos distintos:

- A multa isolada incide sobre a falta de recolhimento da estimativa mensal, podendo ser exigida logo após o encerramento do mês de referência;
- A multa de ofício incide sobre o tributo devido e não pago apurado no ajuste anual, só podendo ser exigida após o encerramento do ano-calendário.

Essa distinção é reforçada pela Súmula CARF nº 82, que veda o lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas após o encerramento do ano-calendário. Note-se que a vedação refere-se ao lançamento do tributo estimado, e não da multa isolada.

Diante desse novo cenário normativo, não há que se falar em *bis in idem* ou aplicação do princípio da consunção. As multas têm hipóteses de incidência distintas e autônomas, sendo plenamente possível sua aplicação concomitante.

O princípio da consunção, invocado pelo recorrente, não se aplica ao caso, pois pressupõe que um dos fatos constitua meio necessário ou fase de preparação para o outro. Na espécie, temos infrações independentes:

- 1) não recolhimento da estimativa mensal;
- 2) falta de pagamento do tributo apurado no ajuste anual.

Nesse sentido, a jurisprudência mais recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem reiteradamente reconhecido a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores à Lei nº 11.488/2007, como se verifica nos Acórdãos nº 9101-002.750, 9101-003.915 e 9101-004.593.

Esses precedentes deixam claro que o enunciado da Súmula CARF nº 105 alcança somente fatos geradores anteriores à edição da MP nº 351/2007, não se aplicando aos casos posteriores à nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996.

No caso em análise, verifica-se que a multa isolada se refere à falta de recolhimento de estimativas em período posterior ao ano-calendário 2007. Portanto, aplica-se o novo regime legal que autoriza expressamente sua exigência, mesmo diante da aplicação concomitante da multa de ofício.

É importante ressaltar que essa interpretação está em consonância com a finalidade da norma, que é assegurar o recolhimento tempestivo das antecipações mensais do tributo. A possibilidade de aplicação da multa isolada, independentemente do resultado final apurado no ano, serve como importante instrumento para garantir a arrecadação e o fluxo de caixa do Erário ao longo do exercício.

Ademais, cabe destacar que a multa isolada é exigível mesmo nos casos em que se apura prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL no ano-calendário, conforme expressamente previsto na lei e reafirmado pela Súmula CARF nº 178.

Por fim, observo que o contribuinte que opta pelo lucro real anual, beneficiando-se da postergação da apuração definitiva do tributo para o final do ano, deve observar rigorosamente as regras de recolhimento das estimativas mensais. Caso contrário, submete-se às penalidades legalmente previstas.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, no que toca à exigência da multa isolada em relação a fatos geradores nos anos-calendários após a edição da MP 351/07, convertida na L. 11.488/07.

No entanto, em razão da peculiaridade de apuração realizada pela Autoridade Fiscal em relação ao presente processo, os valores lançados não subsistem, como explicado a seguir.

Da apuração dos valores

Em relação aos valores apurados, explica a Autoridade Fiscal (e-fl. 65):

b) Da apuração dos valores da multa isolada sobre as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL O levantamento dos valores devidos a título de multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais, especificamente em relação às infrações aqui relatadas, consta dos demonstrativos anexos a este TVF: Anexo II – Multa Isolada Estimativas IRPJ (fl. 71) e Anexo III – Multa Isolada Estimativas CSLL (fl. 72). O Anexo II demonstra o recálculo das estimativas do IRPJ, a partir das bases de cálculo mensais apuradas pela contribuinte, ajustadas pelas infrações relativas a este imposto, aqui relatadas. Os valores das estimativas a pagar de IRPJ apurados desta forma foram confrontados com os valores mensais declarados, e as diferenças serviram de base de cálculo para aplicação da multa isolada de 50%. De forma semelhante, o Anexo III demonstra o cálculo da multa isolada para a CSLL.

Assim, para verificar os valores em relação à multa isolada é preciso ter acesso às planilhas juntadas (arquivos não pagináveis **Anexo II e III**). Em relação aos **ACs 2017 e 2018**, como o lançamento dos JCP foi cancelado, por consequência devem ser cancelados também os lançamentos da multa isolada em relação a esses períodos de apuração.

Em relação ao **AC 2020**, a Autoridade considerou a apuração da estimativa de todos os meses do ano de acordo com o regime de balancete de suspensão ou redução, inserindo o

valor de exclusão indevida de JCP de **R\$ 104.109.860,26** (em jan/2020) e **R\$ 15.780.495,00** (em out/2020), de acordo com a distribuição realizada aos sócios (cf. Tabela 03, e-fls. 61 e 62).

Conforme arquivos não pagináveis (**Anexos II e III do TVF**) que discriminam os cálculos da multa isolada, ao refazer a apuração mês a mês, a Autoridade Fiscal identificou valores recolhidos a menor de estimativa em relação a **março de 2020** e **outubro de 2020**. Reproduzo imagem dos autos de infração:

IRPJ (e-fl. 05)

31/03/2020	10.825.289,78
31/10/2020	4.344.850,86

CSLL (e-fl. 22)

Fato Gerador	Multa
31/03/2020	3.885.381,36
31/10/2020	1.575.869,27

Como explicado anteriormente neste voto, no regime de apuração do Lucro Real Anual, a dedução dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) deve ser efetuada durante a apuração dos tributos devidos ao final do período, em conformidade com o regime de competência, e não no momento da distribuição dos JCP aos sócios. De acordo com o regime de competência, as receitas e despesas são reconhecidas no período em que são incorridas, independentemente de seu efetivo pagamento ou recebimento.

Dessa forma, o valor de JCP excluído irregularmente, mantido neste voto, deveria ser considerado no mês de dezembro, quando se realiza a apuração definitiva dos tributos no regime do Lucro Real Anual, e não nos meses em que os JCP foram distribuídos.

Portanto, mesmo em relação aos valores de JCP excluídos irregularmente referentes ao ano-calendário de 2020, cujas glosas serão mantidas neste voto, o momento adequado para sua inclusão no cálculo das estimativas é o mês de dezembro, em observância ao regime de competência, e não o mês da distribuição dos respectivos JCP.

Assim, a Autoridade Fiscal, ao somar indevidamente os valores distribuídos em janeiro (R\$ 104.109.860,26) e em novembro (R\$ 15.780.495,00) na apuração das estimativas desses meses, incorreu em erro que resultou, equivocadamente, na aplicação da multa isolada.

Pelo exposto, concluo que as multas isoladas constituídas devem ser canceladas, pois a inclusão dos valores de JCP nas estimativas mensais, nos meses de sua distribuição, contraria o regime de competência aplicável ao Lucro Real Anual. A correta exclusão dos JCP deve ser verificada no encerramento do período de apuração dos tributos.

Pelo exposto, há que se cancelar as multas isoladas constituídas.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

- 1) Cancelar integralmente os lançamentos relativos aos anos-calendário 2017 e 2018;

- 2) Manter parcialmente o lançamento referente ao ano-calendário 2020, reduzindo a base tributável para R\$ 119.890.355,25, correspondente aos JCP de períodos-base anteriores indevidamente excluídos na apuração dos tributos deste ano-calendário;
- 3) Cancelar integralmente o lançamento da infração referente aos JCP apurados em excesso;
- 4) Cancelar integralmente as multas isoladas constituídas, tendo em vista que:
 - a) Para os anos-calendário 2017 e 2018, o lançamento dos JCP foi cancelado;
 - b) Para o ano-calendário 2020, a inclusão dos valores de JCP na apuração das estimativas mensais foi realizada de forma indevida nos meses de distribuição, quando deveria ter sido considerada apenas no mês de dezembro.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga